

PRAZO DE PRESCRIÇÃO DA AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO NO CASO DE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI TRIBUTÁRIA

CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO*
Ministro do Supremo Tribunal Federal

Ema. Sra. Desembargadora Assusete Magalhães; Exmo. Sr. Professor Ricardo Lobo Torres; senhores e senhoras magistrados; senhores e senhoras advogados; membros do Ministério Público, acadêmicos de direito; minhas senhoras e meus senhores.

O retorno à terra é sempre muito agradável, sempre muito bom; e quando esse retorno ocorre na companhia de pessoas que admiramos e queremos muito, é claro que ele se torna bem mais agradável. É o caso. Na presidência dessa mesa se encontra Desembargadora Assusete Magalhães, que eu vi bem jovem e já conquistando notáveis postos entre os operadores do direito. Quero agradecer, sensibilizado, as suas palavras tão carinhosas, tão generosas – eu sei que muito mais generosas, mas o certo é que fizeram o meu coração pleno de felicidade e alegria. É com o maior prazer e alegria que aqui, sob a sua presidência, reencontro a minha gente. O poeta Vinícius disse que a vida é arte do encontro, apesar de nela existirem tantos desencontros. Aqui, contudo, só há encontro, revendo amigos e fazendo novos amigos. Eu queria também manifestar minha grande alegria de estar aqui tendo como companheiro de trabalho o Prof. Ricardo Lobo Torres. O Prof. Ricardo Lobo Torres é daqueles estudiosos do Direito Constitucional Tributário, é daqueles tributaristas que costumamos, no tribunal, sempre que temos uma questão tributária a decidir, citar, mencionar, porque ele é realmente um grande mestre. E, antes de começar, eu quero também prestar uma homenagem singela à Presidente

* Ministro do Tribunal Federal de Recursos, a partir de 19/12/1977. Exonerado do cargo de Ministro do Superior Tribunal de Justiça, a partir de 13/06/1990, em virtude de sua nomeação para Ministro do Supremo Tribunal Federal.

deste Congresso, o X Congresso da ABRADT, e dizer que temos que ter pela Profa Misabel a maior das admirações. Sua Exa., Professora Misabel, é uma jurista de comportamento exemplar; ela sempre está a nos proporcionar este encontro, sempre está a nos proporcionar uma forma de aperfeiçoarmos nosso Direito Tributário. É um orgulho para Minas termos a professora Misabel.

Devo falar-lhes sobre a repetição do indébito no caso de prescrição da ação, especialmente quando ocorre a declaração de inconstitucionalidade da lei tributária, vale dizer, da lei que institui o tributo. A repetição do indébito, nós todos sabemos, é a restituição do tributo pago indevidamente. Esta repetição encontra fundamento jurídico especialmente em princípios constitucionais: o princípio da legalidade é o primeiro deles; o princípio da propriedade (CF, art. 5º, XXII); a vedação de confisco tributário (art. 150, IV); o princípio do enriquecimento sem causa, que é um princípio geral do direito, consagrado na legislação civil brasileira (Código Civil, art. 876); e o princípio da moralidade administrativa, que rege toda a Administração Pública (CF, art. 37).

O primeiro desses princípios, disse eu, é o princípio da legalidade. O princípio da legalidade que se enuncia, de modo geral, no art. 5º, II, da Constituição: ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. E, especificamente tratando-se de Direito Tributário, de tributo, no art. 150, I, da Constituição Federal – ali no estatuto do contribuinte está o princípio da legalidade tributária: não há atributo sem lei, e isso é de sabença elementar. Certo é que esse princípio da legalidade tributária, Pontes de Miranda chamou de princípio da *legatariedade*, é dizer: é necessário uma lei escrita e uma lei e estrita. O CTN, na linha da Constituição, repete a mesma coisa no art. 97, I, é dizer: o tributo só existe se uma norma abstrata estabeleça a hipótese de incidência, estabeleça quem responderá pelo tributo (sujeito ativo, sujeito passivo), a base de cálculo e, na maioria dos casos, a alíquota. O Código

Tributário Nacional, no art. 3º, conceitua tributo – sabemos todos – como aquela prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Tesouro, em sua obra, deixa expresso que a repetição do indébito em matéria tributária "es um corolário necesário del princípio de legalidad". E Dino Jarach ensina que a obrigação tributária e a obrigação de devolver um indébito têm sua origem no princípio da legalidade: o contribuinte só deve, a título de tributo, o estabelecido em lei. Mas não ficamos apenas nisso. Também o princípio da propriedade pode ser invocado. O Prof. Geraldo Ataliba costumava dizer que apenas em algumas hipóteses é possível a propriedade de alguém, o ativo de alguém, ser retirado do seu patrimônio pelo Estado. Isso só ocorrerá no caso da desapropriação - e assim mesmo por utilidade pública, mediante indenização justa, preço justo, quer dizer corrente no mercado; assim também ocorre com a desapropriação para fins de reforma agrária e a desapropriação urbana. No caso da requisição, posta no art. 5º, XXV, da Constituição Federal: em caso de extrema necessidade, o Poder Público pode utilizar-se da propriedade particular, com indenização posterior. No caso do confisco, tratando-se de propriedade onde se cultivam plantas entorpecentes, ou daqueles objetos que servem para a prática do crime: o avião que transporta o entorpecente pode ser perdido em favor do Poder Público. E, finalmente, no caso da tributação. São esses os casos em que o patrimônio pessoal dos indivíduos pode ser, de certa forma, alterado pelo Poder Público, apropriado pelo Poder Público. E a tributação desde que se proceda exatamente nos termos em que a Constituição, o sistema constitucional tributário autoriza, prescreve e disciplina – aliás nós somos talvez o único país no mundo que tem um sistema constitucional tributário, o único país no mundo que podemos dizer: temos um direito constitucional tributário. Tudo se fará então de conformidade com este

sistema constitucional tributário, a tributação somente será legítima se conforme o sistema constitucional tributário.

Segue-se a vedação do confisco tributário (CF, art. 150, IV). Este princípio, que é um princípio geral do direito e que a legislação brasileira, o Código Civil consagra, na forma de vedação ao enriquecimento sem causa, enriquecimento ilícito, enriquecimento indébito, ou enriquecimento injusto. Podemos buscar o conceito do que seria esse enriquecimento na lei de improbidade: diz-se do acréscimo de bens que, em detrimento de outrem, se verificou no patrimônio de alguém, *sem que para isso tenha havido fundamento jurídico*. Código Civil art. 876: todo aquele que receber o que não lhe era devido fica obrigado a restituir, obrigação que incumbe àquele que recebe dívida condicional antes de cumprida a condição. E, finalmente, não obstante alguns autores ainda encontrarem outros princípios justificadores da repetição do indébito, eu menciono o princípio da moralidade administrativa, princípio que rege toda a Administração pública. A ofensa ao princípio da moralidade, no caso, decorre sobretudo da não observância do princípio do enriquecimento sem causa, o enriquecimento ilícito ou enriquecimento injusto. Claro que se tem a não observância, por parte da Administração, por parte do Poder Público, desse princípio do enriquecimento sem causa, ter-se-á, em consequência, violação, ofensa ao princípio da moralidade administrativa.

O pagamento indevido está regulado no Código Tributário Nacional, todos sabemos, nos arts. 165 a 169. O fundamento jurídico da norma que atribui o direito à repetição do indébito no sistema tributário nacional – art. 165, como foi visto –, assenta-se na Constituição, exatamente no sistema constitucional tributário. O art. 165 do Código Tributário Nacional estabelece que o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o

disposto no § 4º, do art. 162, e seguem-se aqueles casos mencionados nos incisos I, II e III.

O sujeito passivo da obrigação principal – todos sabemos, mas não custa rememorar, é aquela pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (CTN, art. 121), e esse sujeito passivo ou é o contribuinte, ou é o responsável. A responsabilidade tributária também tem disciplina no Código Tributário Nacional, a partir do art. 128 até o art. 138 do CTN. Assenta-se que aquele que pagou um tributo indevidamente tem direito à restituição – o Poder Público deve restituir este tributo.

No que toca aos tributos indiretos, há uma disciplina, no art. 166 do Código Tributário Nacional. Inicialmente, o STF sumulou (súmula 71), dizendo que, embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto; todavia, o Tribunal continuou discutindo a questão. Hoje, essa súmula não prevalece; hoje prevalece a súmula 546, no rumo dos princípios constitucionais que a pouco mencionávamos. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte de fato o *quantum* respectivo.

E agora começamos a falar a respeito daquilo que realmente nos trouxe aqui, que é a questão da decadência e da prescrição. O art. 168 do Código Tributário Nacional (começemos na normalidade das coisas) estabelece que o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados; I – nas hipóteses dos incisos I e II do art. 165, da data da extinção do crédito tributário; II – na hipótese do inciso III do art. 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória. O art. 169 acrescenta que prescreve em dois anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição, e o parágrafo único a

dizer que o prazo da prescrição é interrompido pelo início da ação judicial, recomeçando o seu curso por metade a partir da data da intimação etc.

Inicialmente, questionou-se: haveria aqui uma contradição, um conflito entre normas? Seria necessário sempre que fosse o Poder Público, a Fazenda, provocada num procedimento administrativo, no prazo de cinco anos, e só depois desta decisão é que surgiria o prazo de dois anos de prescrição para o ajuizamento da ação? Professora Misabel tem opinião, que é posta na notável atualização que fez do livro do Ministro Baleeiro. O que me parece resolvido pela jurisprudência – e aqui vou invocar a ação cível originária 408, decidida pelo plenário do STF – está nessa ementa: "Restituição de tributo. Dualidade. A norma do art. 168 CTN é aplicável quando há ingresso imediato no judiciário. Procurada a via administrativa, não se logrando êxito, o prazo é de dois anos."

Em nome do acesso a justiça que a Constituição consagra no art. 5º, XXXV, permite-se que se vá diretamente ao judiciário buscando a devolução do indébito, daquilo que foi pago indevidamente. Dir-se-á: "Mas não existe ainda uma decisão contrária à parte, portanto talvez não haja interesse de agir." O processo há de ser entendido simplesmente como *instrumento de realização da justiça*. Por muitas vezes decidimos, no antigo Tribunal Federal de Recursos – um grande tribunal que eu menciono com muito respeito e até com saudade: vai-se, propõe-se a ação; se o poder público contesta, pronto, está satisfeito; se o poder público não contesta, faz a devolução, paga, ponto final. Assim deve ser entendido processo. E também a jurisprudência resolveu uma outra questão, relativa ao pedido de restituição em que se sustenta a inconstitucionalidade da lei. Neste caso, há dispensa do pedido à Administração, já que, todos sabemos, não cabe à Administração pública decidir pela inconstitucionalidade da lei. Hoje está assente na jurisprudência, na doutrina: a inconstitucionalidade da lei é proclamada

pelo Judiciário. E quando existe a declaração da inconstitucionalidade da lei tributária?

A Lei 9.868 de 1999, que regula a ADI, no art. 27 estabelece:

Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos da declaração, decidir que ela só tem eficácia a partir do seu trânsito em julgado, ou de outro momento que venha a ser fixado.

Então vejam que esse efeito prospectivo da declaração hoje está escrito no direito positivo brasileiro. Nós podemos ter um efeito *ex tunc*, um efeito *ex nunc*, e até pro futuro. No controle difuso – aquele controle que temos desde a Primeira República, para o qual fomos buscar inspiração no famoso *Marbury v. Madison*, de 1803, surgido pela força do gênio do juiz John Marshall –, a doutrina tradicional, no que toca o controle difuso é esta: a sentença é declaratória, o efeito é inter-partes e sempre *ex tunc*. Por isso na doutrina de Marshall o ato inconstitucional é um natimorto, o ato inconstitucional é nulo e írrito.

Já no controle concentrado, para o qual buscamos inspiração nos tribunais constitucionais europeus, segundo o modelo europeu continental, a partir de 1920, da criação da Corte constitucional austríaca, a doutrina é esta: a sentença é constitutiva ou de anulação, a eficácia é *erga omnes* e o efeitos *ex nunc*, ou até *pro futuro*. Aliás, a Lei 9.868 de 1999 foi buscar inspiração justamente na doutrina dos tribunais constitucionais europeus. Não é à-toa que ela tem a marca do ministro Gilmar Mendes.

A jurisprudência brasileira adota, no que toca também o controle concentrado, a doutrina de Marshall. Estão surgindo agora decisões novas no controle concentrado em favor desse efeito prospectivo, mas estamos ainda no começo. Eu até sou muito favorável a

esse efeito prospectivo, em nome de certos princípios do direito, como o princípio da boa-fé, por exemplo. Quantas vezes, no Supremo Tribunal Federal, vivi o problema: eu precisava, muitas vezes, adequar os efeitos da declaração de inconstitucionalidade às situações da vida. Imaginem os senhores: uma lei abre 100 vagas para Procurador. O Procurador-Geral da República, ou o Procurador-Geral do Município, então, faz o concurso. Milhares de bacharéis fazem despesas, vão estudar. Depois os 100 primeiros são nomeados, deixam seus empregos, e daí a dois anos a lei que criou aqueles cargos é declarada inconstitucional. Será que esta decisão deverá ter efeito *ex tunc*? Ou *ex nunc*?. É claro que não pode ter efeito *ex tunc*, caso contrário o direito está agindo não para fazer felizes as pessoas, mas para infelicitar as pessoas – o que não é razoável, o que não está na natureza do direito.

Certo é que a jurisprudência brasileira tem caminhado com efeito *ex tunc*, *ab ovo*, nulidade até o nascimento. Temos, sim, uma certa evolução, por exemplo: a questão do funcionário de fato, do qual não se exige restituição, e cujos atos por ele praticados são considerados atos legítimos.

O artigo 27 da Lei 9.868 de 1999 cuida dessa teoria da nulidade prospectiva da norma infraconstitucional. E eu indagaria: será que esse efeito prospectivo teria lugar em se tratando de matéria tributária? Eu penso que não, e já tive oportunidade, no STF, de me manifestar em voto, com o apoio de meus eminentes pares. É que, como vimos, o tributo se assenta em diversos princípios constitucionais – o princípio da legalidade, o princípio da propriedade – e a restituição, imaginem: aplica-se o efeito prospectivo; quantos que pagaram o tributo indevido, sem lei, não poderiam pedir a restituição? Eu penso, assim, que esse efeito prospectivo, tratando-se de matéria tributária, não seria possível, pois haveria um atentado ao princípio constitucional da propriedade, ao princípio geral do direito de vedação ao enriquecimento

sem causa, ao princípio da moralidade, que domina toda a Administração. É interessante a última decisão do Supremo, que prestigia, com relação a esse fenômeno chamado nepotismo, o princípio da moralidade. O Supremo, afinal de contas, dispensou lei para dizer que o nepotismo, por contrariar o princípio da moralidade administrativa, não podia prevalecer. Trata-se claramente de uma *vexata quaestio*.

E o prazo prescricional, quando se tem uma declaração de inconstitucionalidade da lei tributária, como ficaria? A jurisprudência, segundo uma pesquisa minha, é muito interessante. O primeiro precedente de que se tem notícia no STF é o RE 32.631, relator o Ministro Ari Franco, de 1957. "Declarada a inconstitucionalidade da lei, tem o contribuinte direito de pedir a restituição do que pagou". E seguem, nessa pesquisa, diversos outros acórdãos, mas por todos eu vou citar o RE136.883-RJ, que teve como relator um dos maiores Ministros do STF, nosso conterrâneo, Sepúlveda Pertence. A Suprema Corte reconheceu o direito do contribuinte de repetir o que pagou a título de empréstimo compulsório, nos termos do art. 165 do CTN, independentemente do exercício financeiro em que se dera o pagamento. Veja-se a ementa:

Empréstimo compulsório (DI. 2.288/86, art. 10): incidência na aquisição de automóveis, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade não apenas da sua cobrança no ano da lei que a criou, mas também da sua própria instituição, já declarada pelo Supremo Tribunal (RE 121.336, Plen., 11.10.90, Pertence): direito do contribuinte à repetição do indébito, independentemente do exercício em que se deu o pagamento indevido.

Vejam que essa matéria merece realmente ser trazida ao debate. Eu dizia ao Prof. Lobo Torres, "vamos debater isto!" Esta é uma primeira obrigação nossa, como operadores do direito, se desejamos ser considerados juristas.

Eu vou me dispensar de mencionar outros casos. O Direito Constitucional positivo brasileiro consagra hoje o devido processo legal em termos materiais. Já consagrava o devido processo legal em termos processuais. E havia aqui aquela discussão sobre se haveria sua aplicação ao processo administrativo – o antigo TRF decidiu várias vezes que sim, que havia aplicação, com base, p. ex., nas lições de Geraldo Ataliba, nas lições de Frederico Marques, nas lições de Pontes de Miranda. Hoje, a Constituição deixou claro que há aplicação deste princípio ao processo administrativo. A grande novidade foi o *substantive due process of law*, o devido processo legal em termos substantivos. Está no art. 5º, LIV, da CF. É dizer: se uma norma não é razoável, é desarrazoada, ela é inconstitucional, porque violadora do devido processo legal em termos materiais.

Bons autores têm escrito a respeito do princípio da razoabilidade. O que é o princípio da razoabilidade? É preciso estabelecer alguns critérios objetivos para que este princípio possa ser realmente aplicado, e bem aplicado. O Prof. Luís Roberto Barroso, em uma de suas últimas obras, pretende formular o conteúdo jurídico do princípio da razoabilidade. Então ele fala na razoabilidade interna do ato legislativo, ou do ato administrativo (e hoje já se começa a falar também do ato judicial: o Prof. Humberto Theodoro Jr. tem um trabalho excelente sobre a questão da sentença inconstitucional). Todo ato tem motivos, que são as circunstâncias do fato; tem uma finalidade; tem meios para alcançar esta finalidade. Deve haver uma relação racional e proporcional entre os motivos, os fins e os meios. O Prof. Barroso formula alguns exemplos interessantíssimos: A AIDS está avançando; é preciso, portanto, combater a AIDS. O avanço da AIDS, pois, é o motivo dado; o combate a ela, a finalidade. O Poder Público, então, veda o consumo de álcool durante o carnaval – o meio – para impedir a contaminação de pessoas – o fim –, medida evidentemente irrazoável, porque inexistente relação direta entre o

consumo de álcool e a contaminação. Inconstitucional esta norma. Este exemplo choca e nos faz compreender toda a questão.

De outro lado, haveria uma razoabilidade externa, quer dizer, o ato deve estar adequado aos meios e fins preconizados pela Constituição. Contrariando valores expressos ou implícitos na Constituição, o ato não será razoável nem legítimo, e é ilegítimo por inconstitucionalidade. Suponhamos que haja a necessidade, ou exigibilidade de uma certa medida. Por exemplo: ocorre dano ambiental. A fumaça expelida por uma fábrica gera a sua interdição. Essa interdição seria razoável? Eu penso que não, porque razoável seria a exigência de se colocar naquelas chaminés um filtro, e isto já ocorre hoje com a maioria das siderúrgicas.

Por outro lado ainda, há a necessidade de uma proporcionalidade em sentido estrito, vale dizer, a relação entre o ônus imposto e o benefício trazido. Imaginemos que, para se proteger um monumento, ele seja eletrificado. Um cidadão encosta-se ao monumento e cai morto. Evidentemente que aí não houve uma proporcionalidade em sentido estrito – autorizando a declaração da inconstitucionalidade.

O princípio da razoabilidade autoriza invalidar o ato legislativo ou administrativo quando: a) inexistente adequação entre o fim desejado e o instrumento empregado; b) a medida não é desejável ou exigível, havendo meio alternativo para se obter o mesmo resultado com menor ônus ao direito individual; c) não haja proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, o que se perde com a medida é de maior relevo do que aquilo que se ganha. Ocorrendo um desses requisitos, deve haver a declaração da inconstitucionalidade. O princípio da igualdade é posto na Constituição como direito individual, no art. 5º, caput, e posto também como objetivo fundamental da República, no art. 3º, IV. Eu penso que se terá, se não permitir que alguém obtenha a restituição daquilo que pagou

na presunção de que a lei é constitucional (já que toda lei se presume constitucional).

(Lembro-me que, há alguns anos atrás, quando eu era juiz do TFR, e íamos apreciar a inconstitucionalidade de uma determinada lei. Eu me dava muito com o Procurador-Geral e ele me disse: "Eu fui ao Ministro da Fazenda e disse: 'isso não passa no Tribunal'. Ao que ele retrucou: 'não tem importância, só 10% é que vão ao Tribunal, 90% vão pagar". Isto é antiético, isto é profundamente atentatório à Constituição, que determina que não há tributo sem lei; que o princípio da moralidade domina toda a Administração; e que o princípio da propriedade há de ser respeitado.)

Mas o princípio a que me referia, o da igualdade, é inerente à República, inerente à democracia. No discurso de Péricles aos que batalharam na guerra do Peloponeso, ele declara o princípio da igualdade. O princípio da igualdade está referido na Constituição cerca de 10 vezes. Encerrando, eu lhes diria: e se uma determinada decisão impede que alguém vá buscar aquilo que pagou indevidamente, qual seria a solução? Recurso extraordinário? Não, porque é uma matéria infraconstitucional, a matéria de prescrição. Eu penso que a solução estaria na argüição de descumprimento de preceito fundamental, que é a grande arma que tem hoje o indivíduo, sobre a qual o STF começou a estabelecer doutrina com muito acanhamento, mas que hoje já está abrindo. Quero aqui prestar minha homenagem ao Ministro que tem promovido esta abertura, o Ministro Gilmar Mendes, porque ele usa todos aqueles preceitos do controle concentrado das cortes constitucionais européias.

Eu penso que aquele que pagou um tributo com base na presunção da constitucionalidade da lei, que é um princípio do direito constitucional, ele poderá representar ao Procurador-Geral da República, ou a qualquer dos legitimados para a ADI, se a lei foi declarada inconstitucional. Têm-se aí um tributo sem lei, que também atenta contra o princípio da razoabilidade, contra o princípio da moralidade

administrativa, contra o princípio de vedação ao enriquecimento sem causa e contra o princípio da legalidade tributária, o princípio da propriedade e o princípio do não-confisco. Pedindo ao Tribunal que faça valer estes princípios, eu penso que uma tal decisão judiciária pode ser desconstituída, e essa desconstituição se faz em homenagem, sobretudo, à criatura do poder constituinte originário, a Constituição, que não somente aos juízes cabe guardar, senão a nós todos. Muito obrigado.